



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj**



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 146/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **FA** cu domiciliul in loc. B, jud. Cluj, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....06.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **FA** cu domiciliul in loc. B, jud. Cluj, si domiciliul ales in mun. Cluj-Napoca, str., nr., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/1/04.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei - taxa pe valoarea adaugata
- y lei - maj. de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin Societatea Civila de Avocati NSsiA din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din ...06.2010), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de04.2010 si comunicat petentului la data de ...05.2010 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de06.2010, fiind inregistrata sub nr. -/.....06.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de d-l **FA** cu domiciliul in loc. B, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata solicita anulara Deciziei de impunere nr. -/1/.....04.2010 si a Raportului de inspectie fiscala nr. -/.....04.2010, in principal pentru anulara obligatiilor de plata in suma de y lei, iar in subsidiar pentru stabilirea corecta a datei la care putea deveni platitor de T.V.A., calcularea corecta a T.V.A. datorata si a penalitatilor aferente, precum si dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In sustinerea solicitarii sale privind anulara actelor administrativ fiscale atacate, contestatorul invoca in principal urmatoarele aspecte:

- motivele de netemeinicie si nelegalitate a stabilirii obligatiilor fiscale rezida din faptul ca subsemnatul nu am realizat activitati economice, intrucat potrivit art. 127, alin. (2) din Codul fiscal rezulta ca activitatea economica inseamna activitatea producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, astfel incat activitatea economica este atribuita doar celor care savarsesc fapte de comert,

- potrivit Codului Comercial, actele de vanzare cumparare care au ca obiect imobile (cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert, vanzarea unor imobile fiind un act privat care prin structura si functia sa esentiala nu se poate referi la o activitate comerciala si pe cale de consecinta ramane civila,

- pentru a putea dobandi calitatea de comerciant si pe cale de consecinta de persoana impozabila, nu este suficient ca aceasta sa savarseasca fapte comert, ci se cere ca aceste fapte sa aiba caracter de profesie, ori savarsirea faptelor de comert are caracter profesional atunci cand aceasta constituie o ocupatie permanenta pe care o savarseste o persoana,

- apartamentele vandute in perioada verificata au fost proprietate personala ale subsemnatului si a sotiei, si prin urmare potrivit prevederilor pct. 3, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal *“obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica [...]”*.

- subsemnatul am indeplinit obligatiile impuse de normele Codului fiscal virand catre bugetul de stat impozitul datorat in urma vanzarilor imobilelor in discutie, iar pentru acest motiv nu pot fi considerat comerciant si pe cale de consecinta nu imi sunt aplicabile dispozitiile art. 127, alin. (1) din Codul fiscal,

- normele juridice prin care sunt stabilite situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri devin persoane impozabile nu retroactiveaza si prin urmare nu sunt aplicabile vanzarilor de bunuri efectuate de subsemnatul in perioada2.2006-.....07.2008, intrucat prevederile art. 127, alin. (2¹) din Codul fiscal au fost introduse prin dispozitiile art. I, pct. 98 din O.U.G. nr. 109/07.10.2009, publicata in M.O. nr. 689/13.10.2009,

- motivele de netemeinicie aferente capatului subsidiar de cerere, rezida in faptul ca una din caracteristicile majore ale TVA este aceea ca taxa este perceputa in fiecare stadiu de productie si distributie, aplicandu-se intr-un stadiu dat doar valorii adaugate in acel stadiu, aceasta suportandu-se integral de catre consumatorul final,

- in cazul in care as fi considerat persoana impozabila platitor de TVA ar fi trebuit sa beneficiaz de dreptul de deducere, iar data de la care ar trebui sa devin platitor de TVA este diferita de cea stabilita de catre organele de inspectie fiscala, intrucat depasirea plafonului de scutire a avut loc in luna iunie 2008 si nu in luna decembrie 2006 cum eronat au retinut organele de control,

- organul de inspectie fiscala a stabilit ca am devenit platitor de TVA incepand cu data de2.2007, retinand in mod eronat ca in perioada02.2006-.....12.2006 prin incheierea unui numar de y contracte de vanzare cumparare am depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 2 miliarde lei, fara a avea in vedere ca vanzarea unui teren arabil este operatiune scutita de taxa fara drept de deducere,

- intrucat in anul 2007 am vandut un singur imobil a carui valoare este inferioara pragului de 35.000 Euro, nici pentru operatiunea efectuata in acest an nu am devenit persoana impozabila platitoare de TVA,

- vanzarea in luna ianuarie 2008 a unui teren scutit de TVA conform art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal nu intra in calculul plafonului de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal, astfel incat in cazul in care subsemnatul as fi considerat persoana impozabila depasirea plafonului de scutire ar avea loc in luna iunie 2008 si puteam fi considerat ca platitor de TVA abia la data de07.2008,

- calcularea TVA si a majorarilor de intarziere s-a facut eronat deoarece organul de inspectie fiscala a retinut in mod netemeinic si nelegal faptul ca incheierea la data de01.2008 a contractului de vanzare cumparare a unui teren arabil nu este operatiune scutita de TVA, fara a se avea in vedere elementele rezultate din Certificatul de Urbanism emis la data de02.2010 si Adeverinta nr. -/....12.2009 emisa de Primaria Comunei B, respectiv faptul ca folosinta terenului este arator si ca terenul nu a fost scos din circuitul agricol si s-a retinut in mod gresit ca la data de06.2008 am vandut un apartament catre NJ pentru suma de y lei,

luandu-se in considerare un contract de vanzare cumparare in care nu am calitatea de vanzator ci pe aceea de reprezentant,

- la stabilirea TVA si a majorarilor de intarziere nu a tinut seama ca impozitul de 3% achitat pentru veniturile obtinute din transferul proprietatilor imobiliare trebuia calculat la venitul efectiv obtinut (prin scaderea din valoarea totala a tranzactiei a valorii TVA), si prin urmare organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa procedeze la compensarea TVA cu impozitul achitat suplimentar si sa stabileasca majorari de intarziere doar asupra valorii restante,

- in ipoteza in care subsemnatul as fi considerat persoana impozabila potrivit art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, trebuie sa se faca aplicarea normelor privind dreptul de deducere a TVA, intrucat potrivit art. 145, alin. (2) din Codul fiscal "*orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor*", intrucat dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata apartine oricarei persoane impozabile pentru bunurile care i-au fost livrate sau urmeaza a-i fi livrate,

- chiar in situatia in care subsemnatul as avea calitatea de persoana impozabila platitoare de TVA, obligatiile fiscale care ar fi stabilite in sarcina mea ar trebui sa tina cont de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata stabilit prin normele Codului fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. - /1/.....04.2010, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ...04.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de d-l FA din loc. B, in perioada ...01.2005-...12.2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-l FA si sotia sa FI au desfasurat in perioada ..02.2006-.....07.2008 activitati economice cu caracter de continuitate constand in vanzarea de imobile (apartamente, case si terenuri), operatiuni care se incadreaza la art. 127, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Potrivit documentelor prezentate in timpul controlului, organul de inspectie fiscala a retinut ca incepand cu anul 2006 acestia au procedat la angajarea unor costuri pentru construirea unor imobile, pentru ca dupa finalizarea lucrarilor de construire si luarea in folosinta sa le instraineze catre terte persoane, pe baza de contracte de vanzare cumparare autentificate la notar.

Prin urmare, s-a constatat ca d-l FA si sotia sa FI au efectuat in perioada02.2006-.....07.2008 un numar de y tranzactii imobiliare, respectiv y apartamente, y case si y terenuri, in valoare totala de y lei, din documentele prezentate organului de inspectie fiscala (autorizatii, contracte de vanzare cumparare, etc.), rezultand ca cei doi sunt coproprietari al imobilelor vandute in cota de ½ parte fiecare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre contribuabil in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala constata ca activitatea desfasurata de acesta reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabil precum si derularea lor in timp, se retine ca acesta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2007, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilului a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petent, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-l FA cu domiciliul in loc. B datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa taxa pe valoarea adaugata, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada februarie 2007 - iulie 2008 constand in vanzarea unor bunuri imobile, in conditiile in care contribuabilul a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Perioada verificata: 01.01.2005-31.12.2009.

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-l FA din loc. B in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -

/1/.....04.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

Potrivit Referatului cu propuneri privind solutionarea contestatiei, impotriva petentului nu a fost intocmita sesizare penala.

Petentul contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a acestor diferente de impozite retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la suma de y lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Din continutul raportului de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l FA si sotia sa FI (in calitate de vanzatori) incheie contracte de vanzare cumparare pentru urmatoarele terenuri:

- in data de02.2006, teren arabil in suprafata de y mp situat in extravilan loc. B, pentru suma totala de y lei, din care celor doi sotii le revine cota de 1/2 parte, respectiv suma de y lei,

- in data de ...04.2007, teren arabil in suprafata de y mp situat in extravilan loc. B, pentru suma totala de y lei, din care celor doi sotii le revine cota de 1/2 parte, respectiv suma de y lei, operatiune scutita conform art. 141, alin. (2), lit. f) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- in data de12.2007, teren arabil in suprafata de y mp situat in extravilan loc. B, pentru suma totala de y lei, din care celor doi sotii le revine cota de 1/2 parte, respectiv suma de y lei, operatiune scutita conform art. 141, alin. (2), lit. f) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- in data de ...01.2008, teren arabil in suprafata de y mp situat in extravilan loc. B, pentru suma totala de y lei, din care celor doi sotii le revine cota de 1/2 parte, respectiv suma de y lei.

De asemenea, se retine ca incepand cu anul 2006, d-l FA si sotia sa FI angajaza costuri pentru construirea a patru case tip duplex pe care le vinde in lunile septembrie, noiembrie, decembrie 2006 si aprilie 2007, iar incepand cu anul 2007 angajaza costuri pentru realizarea a trei imobile cu y apartamente pe care le instraineaza in perioada iunie-iulie 2008 impreuna cu cote parti din terenul pe care sunt amplasate constructiile.

Situatia tranzactiilor efectuate de catre contribuabil in perioada februarie 2006-iulie 2008 este prezentata in tabelul de la pct. 4, pag. 5 din Raportul de inspectie fiscala si sunt in suma totala de y lei, din care cota de 1/2 care revine contestatorului este in suma de y lei, dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranzactii	Val. totala	Val. petent	Explicatii
----------	----------	----------------	-------------	-------------	------------

1.	2006				
2.	2007				
3.	2008				
	Total	y	y	y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica FA in perioada supusa verificarii, respectiv y tranzactii (apartamente, case si terenuri), organul de inspectie fiscala concluzioneaza ca din punct de vedere fiscal, acesta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta intra in categoria persoanelor impozabile in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, se constata ca activitatea desfasurata in anii 2007 si 2008 de catre d-l FA prin exploatarea unor bunuri corporale, respectiv construirea si valorificarea unei case, a y apartamente, a terenului pe care acestea sunt construite si a unui alt teren in suprafata de y mp, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare pana la 01.01.2007), arata ca:

„(1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

iar dupa data de 01.01.2007, aceleasi dispozitii legale, precizeaza:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;*

d) ***livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)”,***

Totodata, dispozitiile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, arata ca:

„2. (1) *In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a) - d) nu este indeplinita.*

(2) *In sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la "plata" implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, [...].”*

De asemenea, prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA, stipuleaza ca:

„Art. 153 (1) *Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b) si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...],*

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon” [...],

iar la pct. 66, alin. (2) din Titlu VI „Taxa pe valoarea adaugata” din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se precizeaza:

(2) *In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice”.*

Intrucat in anul 2006 contribuabilul desfasoara activitati economice constand in construirea si vanzarea unor imobile (in luna februarie vanzarea unui teren in valoare de y lei, iar in lunile septembrie, noiembrie si decembrie 2006 vanzarea a y case tip duplex in valoare totala de y lei), se constata ca in luna decembrie 2006 petentul a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 200.000 lei prevazut de dispozitiile art. 152, alin. (1)

din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta avand obligatia sa solicite pana la data de 10 ianuarie 2007 inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 152, alin. (3) din acelasi act normativ (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire).

In sensul celor prezentate mai sus, prevederile art. 152, alin. (1) si (3), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la sfera de aplicare si regulile pentru regimul special de scutire privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire de catre contribuabil), precizeaza ca:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 200.000 lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata”.

(3) Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...]. Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. [...]. In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme”.

In temeiul prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii decembrie 2006, acesta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului (sfarsitul lunii in care plafonul a fost depasit), situatie in care acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de 01.02.2007**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, organul de inspectie fiscala procedeaza la stabilirea de obligatii fiscale in suma y lei, aferente celor y tranzactii (casa, apartamente si terenuri) efectuate dupa data mentionata mai sus, in valoare totala de y lei (cota parte care revine petentului).

Prin urmare, aplicand prevederile legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea obligatiilor fiscale datorate de petent la sursa taxa pe valoarea adaugata pentru **“perioada cuprinsa intre**

data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale, prin aplicarea procedurii sutei marite (19 x 100/119) asupra valorii tranzactiilor efectuate

In ceea ce priveste invocarea de catre petent a faptului ca nu este persoana impozabila in sensul prevederilor Codului fiscal, precizam ca aceasta sustinere a contestatorului este infirmata de prevederile art. 125¹, alin. (1), pct. 18, din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, (aplicabile incepand cu data de 01.01.2007), unde referitor la semnificatia unor termeni si expresii privind taxa pe valoarea adaugata, se arata ca:

„(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

*[...] 18. **persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica**”*,

iar la art. 127, alin. (1), (2) din acelasi act normativ, se precizeaza ca:

„Persoane impozabile si activitatea economica

*(1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.***

*(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**”*.

De asemenea, dispozitiile pct. 3, alin. (1), Titlul VI din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, pentru aplicarea art. 127, alin. (2) din lege, referitor la veniturile obtinute de persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala, precizeaza:

*„3. (1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, **obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...]**”*

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri efectuate cu

plata in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum este definita la art. 127, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003, privind Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127, alin. (2) din acelasi act normativ.

De asemenea, potrivit prevederilor legale stipulate la art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, persoanele fizice care efectueaza activitati in urma carora obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau alte bunuri nu se considera ca desfasoara activitate economica si nu intra in categoria persoanelor impozabile, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in acest caz acesta dobandind calitatea de persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca petentul efectueaza in perioada februarie 2006-iulie 2008 un numar de y tranzactii reprezentand case tip duplex, apartamente si terenuri (asa cum rezulta din tabelul prezentat la pct. 4, pag. 5 din Raportul de inspectie fiscala), se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la considerarea operatiunilor economice efectuate de d-l FA ca avand caracter de continuitate si pe cale de consecinta ca fiind o activitate economica care se supune dispozitiilor prevazute la Titlul VI din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pentru perioada supusa verificarii.

Invocarea de catre petent a faptului ca normele juridice prin care sunt stabilite situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri devin persoane impozabile nu retroactiveaza, mentionand in acest sens ca prevederile art. 127, alin. (2¹) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal au fost introduse prin O.U.G. nr. 109/07.10.2009 publicata in M.Of. al Romaniei nr. 689/13.10.2009, nu este justificata atat timp cat organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina sa obligatiile fiscale in baza unor prevederi legale aplicabile in perioada derularii operatiunilor care fac obiectul impozitarii, respectiv aprilie 2007-iulie 2008.

In sensul considerentelor prezentate in cuprinsul prezentei decizii s-a pronuntat si Directia Generala de Metodologii Fiscale din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa nr. 901.672/19.04.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. 1.569/22.04.2010.

In ceea ce priveste invocarea de catre petent a faptului ca in mod gresit organul de inspectie fiscala a retinut ca impreuna cu sotia a vandut la data de06.2008 un apartament catre NJ in suma de y lei, se constata ca aceasta sustinere a contestatorului este infirmata de documentele existente la dosarul cauzei.

Astfel, potrivit contractului de vanzare cumparare, autentificat de notar public DSI cu nr. -/....06.2008, d-l FA „proprietar tabular” in calitate de vanzator si reprezentant al sotiei sale FI, vinde apartamentul nr. 2, situat in localitatea B, nr. ., jud. Cluj cumparatorului NJ pentru suma de y lei (y Euro), fapt care confirma ca solicitarea petentului nu este justificata si prin urmare nu poate fi avuta in vedere pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la **suma de y lei**, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.b Referitor la suma de y lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului pentru debitul de plata datorat pentru perioada aprilie 2007- iulie 2008.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se retine ca acesta datoreaza si suma de y lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...].”

“ART. 120 Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...].”

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca un contribuabil datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere **“pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de**

plata", obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii debitului datorat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru perioada aprilie 2007-iulie 2008, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeziata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea de catre petent a faptului ca vanzarea la data de ...01.2008 a terenului in suprafata totala de y mp nu este operatiune taxabila.

Din continutul tabelului prezentat la pct. 4, pag. 5 din Raportul de inspectie fiscala, se retine ca organul de inspectie fiscala a procedat la calculul obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat si pentru operatiunea efectuata de catre contribuabil prin incheierea contractului de vanzare-cumparare din data de01.2008 pentru terenul arabil in suprafata totala de y mp situat in extravilanul localitatii B in valoare totala de y lei, din care cota parte $\frac{1}{2}$ care revine sotilor FA si FI este in suma de y lei, operatiune pe care petentul o considera ca fiind scutita de TVA.

In drept spetei supuse analizei la acest punct, ii sunt aplicabile prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata, se precizeaza:

„Art. 141 Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

*f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil**. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

*1. **teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;***

*2. **constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant; [...].***

In ceea ce priveste incadrarea acestei operatiuni economice in categoria operatiunilor taxabile, se retine ca prevederile legale mai sus citate, stipuleaza ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata se aplica in cazul livrarii de terenuri, cu exceptia celor care sunt constructibile.

Avand in vedere ca petentul nu dovedeste cu documente ca terenul care a facut obiectul tranzactiei efectuate la data de01.2008 este un teren neconstructibil, se constata ca aceasta operatiune se incadreaza la exceptia stipulata de legiuitor in dispozitiile legale mentionate mai sus.

Mai mult decat atat, potrivit Certificatului de Urbanism nr. -/02.2010 eliberat de Primaria comunei B, prezentat de catre petent in sustinerea cauzei privind incadrarea livrarii acestui imobil in categoria operatiunilor scutite, se retine ca:

- folosinta actuala a terenului: arator,
- regimul tehnic: - UTR = IDp 3, **Pot max = 70%, CUT max = 1**
- functiunea dominanta: depozitare, sere, servicii.
- utilizari permise: agricultura, depozitare, servicii.
- se recomanda: **constructii din structura usoara.**

Ori, din cele prezentate mai sus, se retine ca terenul care a facut obiectul contractului de vanzare cumparare incheiat la data de ...01.2008 este un teren constructibil, si pe cale de consecinta operatiunea economica efectuata de catre petent este impozabila din punctul de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

De mentionat este faptul ca documentul mentionat mai sus a fost emis de catre Primaria comunei B „*In temeiul reglementarilor documentatiei de urbanism nr. 8/2003, faza PUG/PUZ/PUD, aprobata cu hotararea consiliului local B nr. 11/15.04.2004*”, de unde se poate concluziona ca si la data la care a avut loc tranzactia, incadrarea imobilului era aceiasi.

Prin urmare, avand in vedere aspectele prezentate mai sus, se constata ca incadrarea facuta de catre organul de inspectie fiscala pentru operatiunea constand in vanzarea acestui teren, este legala si corecta, motiv pentru care solicitarea contestatorului nu poate fi avuta in vedere pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

III.d Cu privire la invocarea de catre petent a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la data la care devine platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010, se retine ca in perioada februarie-decembrie 2006, d-l FA impreuna cu sotia sa FI au efectuat, un numar de y tranzactii imobiliare constand in vanzarea a y case tip duplex si a unui teren, operatiuni in valoare totala de y lei, din care cota de ½ care revine petentului este in suma y lei.

Potrivit art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate

acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”.

In aplicarea prevederilor art. 127, alin. (2) citat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. 2 alin. (1), Titlu VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare (in vigoare in anul 2006), potrivit carora:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale”.

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica este persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care “desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati”, iar pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Totodata, potrivit art. 128, alin. (1) (2) din Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie”.

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi sunt completate de pct. 56 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxa pe valoarea adaugata care opereaza asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.[...]”

In drept, prevederile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la

sfera de aplicare si regulile pentru regimul special de scutire privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire de catre contribuabila), precizeaza ca:

*“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, **este inferioara plafonului de 200.000 lei, [...].***

*(3) **Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...]. Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. [...].***

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in perioada ...01.2006-...12.2006, orice persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, astfel ca persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Ori, in situatia in care petentul a realizat din operatiunile efectuate in anul 2006 o cifra de afaceri in suma de y lei, se retine ca acesta a depasit plafonul de scutire stipulat de prevederile legale mai sus citate (200.000 lei) si drept consecinta a acestui fapt contribuabilul trebuia sa procedeze la aplicarea prevederilor art. 152, alin. (3) din acelasi act normativ, prevederi referitoare la obligatia contribuabililor privind solicitarea inregistrarii ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In contextul celor prezentate mai sus, se retine ca incadrarea facuta de catre organul de inspectie fiscala privind depasirea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii decembrie 2006 este corecta si legala, astfel incat decizia acestuia referitoare la obligatia contribuabilului de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, **incepand cu data de 01.02.2007**, este justificata.

III.e Cu privire la invocarea de catre petent a calcularii obligatiilor fiscale la TVA fara a avea in vedere impozitul de 3% achitat cu ocazia autentificarii actelor de instrainare a imobilelor.

In contestatia formulata petentul invoca faptul ca a achitat, cu ocazia autentificarii contractelor de instrainare a imobilelor, impozitul pe venitul din transferul proprietatii imobiliare in cota de 3% la intreaga valoare a contractelor, fara ca taxa pe valoarea adaugata sa fie scazuta inainte de efectuarea calculelor privind impozitul datorat.

In ceea ce priveste acest aspect, organul de solutionare a contestatiei retine ca obiectul prezentei contestatii il reprezinta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentului prin Decizia de impunere nr. -/1/.....04.2010, respectiv debitul si majorarile de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata si nu stabilirea prin alte acte a unor obligatii care excede cauzei deduse prezentei judecati.

In sensul celor mentionate mai sus, se retine ca stabilirea bazei de impunere in vederea calcularii TVA de plata s-a efectuat cu respectarea de catre organul de inspectie fiscala a prevederilor art. 137, alin. (1), alin. a) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

„Art. 137 Baza de impozitare pentru livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate in interiorul tarii

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”.

Prin urmare, motivul invocat de catre petent nu are justificare legala si nu este de natura sa conduca la concluzia stabilirii eronate de catre organul de inspectie fiscala a obligatiilor de plata la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.f Cu privire la invocarea de catre petent a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

Referitor la invocarea faptului ca aceste obligatii sunt incorect stabilite deoarece taxa pe valoarea adaugata achitata cu ocazia achizitionarii bunurilor si serviciilor necesare realizarii operatiunilor economice supuse impozitarii, nu a fost scazuta din taxa colectata care a fost retinuta ca datorata bugetului de stat, se constata ca acest argument nu are justificare legala si pe cale de consecinta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In acest sens, potrivit prevederilor art. 152, alin. (8) si (9) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la regimul de scutire pentru intreprinderile mici, se precizeaza ca:

“(8) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, in condițiile art. 145 si 146;

b) nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligata sa menționeze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de inregistrare si ajustarile de efectuat in cazul modificarii regimului de taxa”.

Prin urmare, intrucat contribuabilul a aplicat regimul de scutire pe toata perioada supusa verificarii fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la finalizarea inspectiei fiscale, desi avea aceasta obligatie legala, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, acesta nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor achizitionate.

De asemenea, prevederile art. 152, alin. (6); ale art. 153, alin. (1), lit. a) si alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, arata ca:

„art. 152 (6) [...]. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153”.

„art. 153 (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

[...] b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;

*[...] (7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, **organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu**”;*

iar la punctul 66, alin. (1), lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, referitor la aplicarea prevederilor art. 153 din lege, se stipuleaza ca:

„66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153, alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:

[...] d) prima zi a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare, in cazul prevazut la art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”.

Prin urmare, dispozitiile legale citate mai sus precizeaza ca regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabilului, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare si pe cale de consecinta doar dupa aceasta data o persoana impozabila are dreptul la exercitarea deducerii taxei aferente bunurilor achizitionate.

De asemenea, potrivit art. 147¹, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca **„orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeaasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere”**, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

Intrucat potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabilul aplica regimul special de scutire intrucat nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, acesta nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-l **FA** cu domiciliul in loc. B, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata pentru T.V.A. stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/1/...04.2010.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petent si Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV